

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 787/2015-T

Tema: IRC – Dedução de prejuízos fiscais – Mais valias imobiliárias – Facto tributário – Caducidade do direito de liquidação.

Carla Castelo Trindade, Árbitra designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar este tribunal arbitral toma a seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

Em 28 de Dezembro de 2015, a sociedade “A..., Lda, Em Liquidação”, titular do número de identificação fiscal..., com sede no sítio da ..., em ...-... .. (doravante Requerente), apresentou pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria tributária, aprovado pelo Decreto-Lei 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

Não se conformando com o acto tributário de liquidação n.º..., que fixou o IRC a pagar no valor de € 46.491,03 (quarenta e seis mil, quatrocentos e noventa e um euros e três cêntimos), relativo ao exercício de 1996 vem agora a Requerente, mediante o pedido de constituição do tribunal arbitral, e de pronúncia arbitral, requerer a anulação do referido acto.

A Requerente sustenta a ilegalidade do acto tributário de liquidação acima referido no decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação, por um lado, e na preterição de formalidade essencial por não lhe ter sido concedido o direito de audição prévia, por outro.

Com a petição juntou 7 documentos.

Não tendo a Requerente optado pela designação de árbitro, nos termos do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção

introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitra do tribunal arbitral singular a Dra. Carla Castelo Trindade que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram notificadas dessa designação, não tendo sido apresentado qualquer pedido de recusa da designação como árbitro pela Dra. Carla Castelo Trindade.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 4 de Janeiro de 2016.

Em 19 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida”) apresentou resposta na qual alegou, por um lado, a irregularidade de representação legal da Requerente e, por outro, a improcedência total do pedido de pronúncia arbitral, defendendo a manutenção do acto tributário de liquidação por não se verificar a caducidade do direito à liquidação e por alegada não essencialidade do exercício do direito de audição prévia. Com a Resposta juntou 2 documentos.

Atendendo a que, no caso, não se verificava nenhuma das finalidades que legalmente estão cometidas à reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e, tendo em conta a posição tomada pelas partes nos articulados, ao abrigo do disposto nos artigos 16.º alínea c) e 19.º do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição de actos inúteis, dispensou-se a realização desta reunião tendo as partes sido notificadas para apresentar alegações.

Quer a Requerente quer a Requerida apresentaram alegações escritas.

Nas suas alegações finais a Requerente protestou juntar ratificação do processado, mais referindo que *“o contribuinte ora requerente nunca foi notificado da liquidação adicional de imposto resultante das conclusões da acção inspectiva aos exercícios de 1992 e 1993 e, por ser assim, nunca teve oportunidade de discutir a legalidade do acréscimo no valor (...) referente à mais-valia fiscal correspondente ao valor de realização não reinvestido, nos termos do n.º 2 do art. 44.º do CIRC, à data em vigor, o qual tem por consequência uma redução do valor dos prejuízos fiscais inicialmente apurados pelo contribuinte”* e que *“no*

caso concreto em análise, o facto tributário gerador do imposto, em virtude da aplicação das regras do regime do reinvestimento do valor de realização, ocorre – o mais tardar – em 31 de Dezembro de 1993 e nunca em 1996 como entende a AT”. Nesse sentido, a Requerente conclui pela ilegalidade do acto de liquidação por violação dos artigos 33.º, n.º 1, do CPT e 79.º do CIRC.

A Requerida contra-alegou, reiterando pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral, defendendo que a notificação do acto tributário de liquidação ocorreu dentro do prazo de 5 anos contados a partir do termo do facto tributário que, entende a Requerida, ocorreu em 1996 – ano em que foram deduzidos os prejuízos fiscais apurados em 1991 – e não antes.

II. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

Em sede de Resposta ao pedido de pronúncia arbitral a Requerida invocou a irregularidade de representação da Requerente por B..., na qualidade de gerente, e não pelo liquidatário, sendo a Requerente uma sociedade em liquidação.

Em face do exposto, em 30 de Junho de 2016 o tribunal proferiu despacho convidando a Requerente a, no prazo de 10 dias, (i) apresentar prova do estatuto legal do seu representante, (ii) juntar aos autos mandato judicial devidamente outorgado nos termos legais e (iii) juntar ratificação do processado, sob pena de verificação de excepção dilatória e consequente absolvição da Requerida da instância arbitral.

Em 6 de Julho de 2016, a Requerente requereu a junção aos autos de 3 documentos.

Verificou-se que a insolvência da Requerente foi declarada com carácter limitado, ao abrigo do artigo 39.º do CIRE, razão pela qual, e nos termos do disposto no n.º 7 daquele preceito, a Requerente não ficou privada dos seus poderes de administração, limitando-se o administrador de insolvência à elaboração do parecer a que se refere o artigo 188.º, n.º 2, do CIRE. A legitimidade processual pertence, assim, à administração da Requerente.

Não obstante, a procuração forense junta com o pedido de constituição de tribunal arbitral havia sido outorgada apenas por um dos gerentes da Requerente, sendo certo que a Requerente apenas se obriga com a assinatura de dois gerentes (conforme Certidão Comercial Permanente junta aos autos). Deste modo, a Requerente juntou, com o requerimento acima referido, procuração devidamente outorgada por dois gerentes, com ratificação do anteriormente processado.

Notificada para se pronunciar, em respeito pelo princípio do contraditório, a Requerida declarou nada ter a opor à ratificação do processado.

Deste modo, dá-se por sanado o vício de irregularidade na representação.

O processo não enferma de nulidades.

As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias e são legítimas.

Tudo visto, cumpre decidir.

III. DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada. Tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e o artigo 607.º, n.º 2, 3 e 4 do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *e)*, do RJAT. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º Código de Processo Civil aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea *e)*, do RJAT).

Ora, atendendo às posições assumidas pelas partes, à prova documental e ao Processo Administrativo juntos aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

1. A Requerente adquiriu um prédio misto em 1990-01-04 pelo valor de 55.000.000\$00 (correspondente a € 274.338,84).
2. Em 1991-03-31 a Requerente procedeu à alienação do prédio acima referido, pelo valor de 125.000.000\$00 (correspondente a € 623.497,37), com escritura pública datada de 1992-03-04.
3. Na Declaração Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 1991, a Requerente declarou um prejuízo fiscal no montante 52.655.911\$00 (correspondente a € 262.646,58).
4. Na Declaração Modelo 22 de IRC referente àquele ano, a Requerente declarou ainda a intenção de reinvestir a totalidade do valor de realização decorrente da alienação acima referida, tendo deduzido na linha 29 do Quadro 17 do montante de 121.424.997\$00 (€ 605.665,33), respeitante à mais-valia contabilística, não tendo acrescido qualquer valor referente à mais-valia fiscal.
5. Em 1997, a Requerente foi sujeita a acção de fiscalização incidente sobre os exercícios de 1992 e 1993, pelos serviços competentes da Direcção Geral dos Impostos (DGCI, actual Autoridade Tributária e Aduaneira).
6. Em resultado dessa acção inspectiva, foi levantado auto de notícia, em 1997-06-17, no qual a então DGCI concluiu que:

«2 - Exercício de 1993

2.1. Em sede de IRC

2.1.1 – A sociedade A..., Lda., deduziu na Declaração Modelo 22 de 1991 (linha 29 do Quadro 17) a Mais –valia contabilística no valor de 121.424.997\$00, não tendo acrescido a correspondente Mais-valia fiscal .

A Mais-valia referida resulta da alienação de bens de Imobilizado em que o valor de realização totalizou 180 000 000\$00. A sociedade em análise não reinvestiu em Imobilizado Corpóreo até 31.12.93 a totalidade do valor de realização pelo que contraria o n.º1 do art. 44º do CIRC. O valor de reinvestimento nos três exercícios foi de 96.606.925\$00. A Mais-valia fiscal correspondente ao valor de realização não reinvestido perfaz 56 255 577\$00,

nos termos do n.º 2 do art. 44º do Código do IRC. Não existe IRC a liquidar, de acordo com o n.º 5 do art. 44º do CIRC, relativamente ao exercício de 1991 porque a matéria coletável é nula dado a sociedade ter direito à dedução de prejuízos fiscais. Deste modo, vai ser corrigido o valor dos prejuízos fiscais, nos termos do art. 46º CIRC, registando aquele uma redução de 56.255.577\$00»

7. A Requerente foi notificada do teor do auto de notícia *supra* transcrito, tendo requerido a suspensão do processo de contraordenação, com intenção de discutir, em sede própria, a legalidade do acto tributário.
8. A Requerente não foi notificada, até à presente data de quaisquer actos de liquidação adicional de IRC referentes aos exercícios de 1992 e /ou 1993.
9. Em Abril de 1999 foi emitido o acto tributário de liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1996, com o valor a pagar de 9.320.616\$00 (correspondente a € 46.491,04) cuja fundamentação dispunha que:

«Na verificação efectuada na presente data à contabilidade da sociedade A...respeitante aos exercícios de 1992 e 1993, detectou-se que esta sociedade não procedeu ao reinvestimento total do valor de realização, nos termos do art. 44.º do Código IRC, nos exercícios de 1991, 1992 e 1993, não tendo sido tributada a respectiva Mais-valia fiscal. Deste modo o prejuízo fiscal declarado em 1991 de 52.655.911\$ foi corrigido para o lucro tributável de 3.596.666\$00, sendo a matéria colectável nula por ter reporte de prejuízos de 1990.

No exercício de 1996 a sociedade procedeu à dedução indevida de prejuízos respeitante ao exercício de 1991, tendo, neste exercício, direito à dedução dos seguintes prejuízos para efeitos fiscais corrigidos no 1.º apuramento ou 2.º apuramento:

Dedução de prejuízos de 1992 : 2.724.358\$

1993: 1.215.175\$

1994: 15.528.006\$

Total: 19.467.538\$

De referir que no exercício de 1995 a sociedade tem direito à dedução dos prejuízos declarados respeitantes à exercício de 1990».

10. Em 1999-07-06 a Requerente apresentou reclamação graciosa do acto tributário de liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1996 com fundamento em (i) preterição de formalidade essencial, por não lhe ter sido concedido o direito de audição prévia; e (ii) decurso do prazo legal de caducidade do direito à liquidação.
11. Em 2002-08-08 foi proferido despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, pela Directora de Finanças Adjunta da ... Direcção de Finanças de Lisboa, no qual se pode ler:

“(…)

24 – No decurso da acção de inspecção efectuada aos exercícios de 1992 e 1993 verificou-se que a reclamante não reinvestiu a totalidade do valor de realização, nos termos do n.º 1 do artigo 44.º do CIRC. Ao proceder ao reinvestimento parcialmente, a mais valia obtida correspondente ao diferencial não foi tributada.

(…)

26 – Assim, foi corrigido o prejuízo fiscal declarado no exercício de 1991 de € 262.646,58 (52.655.911\$00) para o lucro tributável de € 17.940,09 (3.596.666\$00).

27 – Assim no tocante à caducidade da liquidação que a reclamante vem invocar dir-se-á que:

27.1. Face ao disposto no art. 44º e no art 46º do CIRC e perante o valor corrigido do exercício de 1991, que surge por análise aos dois exercícios subsequentes - 1992 e 1993 - e que resulta da tributação parcial da mais valia obtida, o primeiro exercício em que essas correcções produzem efeito é o ano de em análise, ou seja, 1996.

27.2. Isto porque nos anos anteriores e tal como consta dos fundamentos da liquidação se mantém a situação de prejuízos fiscais.

27.3. Assim, e perante as correcções sucessivas efectuadas, só em 1996 a reclamante apresenta lucro tributável pelo que lhe foi efectuada a competente liquidação.

27.4. *Por estes factos entendemos que não se verifica a caducidade da liquidação em apreço, por não estar ultrapassado o prazo estabelecido no artigo 33º do CPT, aplicável ao caso concreto.”*

12. Em 2002-09-13, a Requerente interpôs recurso hierárquico propugnando, novamente, pela ilegalidade do acto tributário de liquidação adicional de IRC, com fundamento em (i) preterição de formalidade essencial, por não lhe ter sido concedido o direito de audição prévia; e (ii) decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação.

13. Em 2015-09-16 foi emitido despacho de indeferimento do recurso hierárquico pela Directora de Serviços de Justiça Tributária, o qual foi notificado à Requerente em 2015-10-02, onde se pode ler que:

“(…) No presente caso, a opção da contribuinte foi no sentido de DEDUZIR os prejuízos fiscais que apurou no exercício de 1991 (€195.628,99) aos LUCROS TRIBUTÁVEIS do exercício de 1996, que era precisamente o 5.º ano seguinte àquele em que haviam sido apurados os prejuízos.

E por essa razão, quando a AT concluiu que ao LUCRO TRIBUTÁVEL de 1996 haviam sido indevidamente deduzidos prejuízos fiscais no montante de € 195.628,99 (1991), quanto na verdade apenas poderia ter sido deduzido o montante de € 97.103,67 (1992, 1993 e 1994), procedeu à respectiva correcção em conformidade com o n.º 3 do artigo 46.º do CIRC.

Sndo que desta correcção acabou por resultar a matéria colectável de € 110.428,75 e, “a final” a LA de IRC/1996, agora recorrida.

E assim sendo, isto é, verificando-se que:

- o LUCRO TRIBUTÁVEL ao qual foram efectuadas DEDUÇÕES (dos prejuízos) pela contribuinte, posteriormente alteradas pela AT, é do ano de 1996;

- a contribuinte foi validamente notificada da LA de IRC/1996, em 1999-04-12 (...);

Teremos de concluir, que a notificação da LA de IRC/1996, ocorreu dentro do prazo de 5 anos relativamente àquele lucro tributável respeita, nos termos do

n.º 3 do artigo 46.º do CIRC, não se verificando a caducidade do direito à liquidação. (cfr. ponto 5.1.1. da fundamentação).

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Como referido, relativamente à matéria de facto dada como assente, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada tal como dispões o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a*) e *e*), do RJAT. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram, como acima se referiu, escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, não existindo outra factualidade alegada que seja relevante para a correcta composição da lide processual.

IV. DA MATÉRIA DE DIREITO

Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente tribunal arbitral consiste em apreciar a legalidade do acto tributário de liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1996, designadamente saber se: (i) ocorreu, ou não, a caducidade do direito à liquidação; e/ou se (ii) ocorreu, ou não, violação do direito de audição prévia.

Tendo a Requerente imputado diversos vícios aos actos tributários impugnados há que determinar a ordem do conhecimento dos mesmos, devendo ser observada a ordem do artigo 124.º do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea *a*) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária¹.

A procedência de qualquer dos vícios invocados pela Requerente conduzirá à anulação dos actos tributários. Analisar-se-á em primeiro lugar o vício de violação de lei por caducidade do direito à liquidação na medida em que é aquele que conduzirá à “*mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos*” uma vez que a sua eventual procedência impedirá, por

¹ Jorge Lopes de Sousa, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, *in* Guia da Arbitragem Tributária, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, pág. 202.

completo, a renovação do acto, o que não sucede com a anulação decorrente dos demais vícios.

Em conformidade, o tribunal irá apreciar em primeiro lugar a questão do eventual decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Caducidade do direito à liquidação

A questão aqui em causa consiste, então, em determinar se o acto de liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1996 foi emitido já após o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação, o que, a verificar-se, determinará a ilegalidade do acto por vício de violação de lei.

Antes, porém, importa destacar a legislação em vigor à data com relevo para a decisão da causa.

Ora, no que respeita ao regime de dedução de prejuízos fiscais, o artigo 46.º do CIRC à data em vigor possibilitava aos contribuintes, no seu n.º 1, a dedução dos prejuízos apurados em determinado exercício aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco exercícios posteriores, operação comumente designada por “reporte”.

Por seu turno, o n.º 3 daquele artigo 46.º estabelecia que *“quando se efectuarem correcções aos prejuízos fiscais declarados pelo contribuinte, alterar-se-ão, em conformidade as deduções efectuadas, não se procedente, porém, a qualquer anulação ou liquidação, ainda que adicional, do IRC, se forem decorridos mais de cinco anos relativamente àquele a que o lucro tributável respeite”*.

Quanto à caducidade, as disposições transitórias constantes do artigo 5.º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 398/98, que aprovou a Lei Geral Tributária (LGT) estabelecem que *o novo prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos aplica-se aos factos tributários ocorridos a partir do dia 1 de Janeiro de 1998*.

Podendo existir dúvidas relativamente a saber se o facto tributário gerador de IRC ocorreu em 1991, em 1993, ou em 1996, é, porém, indubitável que aquele ocorreu antes de 1 de

Janeiro de 1998, razão pela qual o regime legal aplicável, no que respeita à caducidade, não será o da LGT, mas sim o do artigo 33.º do anterior CPT.

Deste modo, o direito à liquidação dos impostos de natureza periódica (como é o caso do IRC), caduca se não for exercido, ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário, nos termos do artigo 33.º do CPT em vigor à data.

Assim, a resposta à questão de saber se o acto de liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1996 foi, ou não, emitido fora do prazo de caducidade passa, em primeiro lugar, por saber quando é que ocorreu o facto tributário gerador do imposto, para que se possa posteriormente determinar a partir de quando começa aquele prazo de caducidade a contar-se.

Facto tributário

Tal como referido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 22-05-2012, processo n.º 05232/11 (disponível em <http://www.dgsi.pt/>), todo o acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra tipicamente prevista, em abstracto, na lei fiscal como geradora do direito ao imposto.

O *facto tributário* é, assim, a situação factual e concreta que dá origem à obrigação de imposto.

No caso concreto, a Requerente, por força da alienação de um prédio misto, realizou uma mais-valia em 1991.

O artigo 44.º do CIRC à data em vigor, sob a epígrafe “Reinvestimento dos valores de realização”, permitia ao sujeito passivo, se este assim o entendesse, o afastamento da tributação das mais-valias obtidas na alienação de activo imobilizado, podendo, até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização, efectuar o reinvestimento do respectivo valor de realização obtido. Nos termos do n.º 4 daquele preceito, o sujeito passivo deveria mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração de rendimentos do exercício da realização e, nas declarações dos dois exercícios seguintes, os reinvestimentos efectuados.

Ora, não é controvertido que, no caso *sub judice*, o sujeito passivo declarou, na Declaração Modelo 22 de IRC, referente ao exercício de 1991, a intenção de proceder ao reinvestimento da mais-valia realizada.

Por seu turno, o n.º 5 do então artigo 44.º do CIRC estabelecia que *não sendo concretizado o reinvestimento, ao valor do IRC liquidado relativamente ao segundo exercício posterior ao da realização adicionar-se-á o IRC que deixou de ser liquidado, em virtude do disposto no n.º 1, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.*

Questiona-se, então, se o facto tributário ocorre com a realização da mais-valia ou apenas na ausência do seu reinvestimento, ou seja, ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização,

Ora, recuperando a definição de facto tributário *supra*, bem se compreende que, no caso em análise, ocorrendo a realização da mais-valia no exercício de 1991, o facto tributário ocorrerá, precisamente com a realização da mais-valia, na medida em que é essa a situação factual e concreta que irá dar origem à obrigação de imposto. O facto tributário é então um facto tributário de IRC independentemente de se relacionar com o reinvestimento (ou não) de uma mais-valia.

Não obstante, por força do regime previsto no então artigo 44.º do CIRC, perante a declaração do sujeito passivo da sua intenção de proceder ao reinvestimento, a tributação da mais-valia encontrar-se-á suspensa durante o período em que o reinvestimento é permitido. Findo esse período, a tributação terá ou não lugar, em função da verificação desse reinvestimento e na medida desse reinvestimento.

No mesmo sentido, veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 18-02-2016, processo n.º 06385/13 (disponível em <http://www.dgsi.pt>):

“VI - Em face do regime legal previsto no artigo 44º do CIRC, o sujeito passivo, se assim o pretendesse e em ordem ao afastamento da tributação das mais-valias obtidas na alienação de activo imobilizado, dispunha de um período de três exercícios (consecutivos ao da alienação) para efectuar o reinvestimento do(s) respectivo(s) valor(es) de realização obtido(s). Perante a menção da intenção de

reinvestimento, ficavam, então, nas condições definidas na lei, suspensas de tributação as mais-valias até ao terceiro exercício seguinte ao da realização, altura em que se aferiria do seu reinvestimento efectivo (ou não) e se concluiria pela sua sujeição a tributação ou pelo seu afastamento.”

E ainda o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16-01-2013, processo n.º 01124/11 (também disponível em <http://www.dgsi.pt/>):

“I – O que resulta do n.º 1 do art. 44.º do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, é que se o contribuinte manifestar a intenção de reinvestir o montante das mais valias realizadas, total ou parcialmente, durante os três exercícios seguintes, a respectiva tributação suspende-se durante esse período, após o que a tributação terá ou não lugar em função da verificação desse reinvestimento e na medida dele.”

Deste modo, tem-se por assente que, por um lado, o facto tributário gerador do imposto ocorreu em 31-12-1991, ano de exercício em que a Requerente realizou a mais-valia. Por outro, a tributação encontrava-se suspensa até o termo do prazo permitido por lei para o reinvestimento, ou seja, até 31-12-1993.

Assim, em face do exposto, o prazo para exercício do direito à liquidação de imposto sobre a mais-valia realizada em 1991, no caso de o reinvestimento não ter sido efectuado, total ou parcialmente, começou a decorrer a partir de 31-12-1993, data em que, nos termos do disposto no artigo 44.º, n.º 5, do CIRC à data em vigor, o valor de IRC que deixou de ser liquidado em 1991 deveria ter sido liquidado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.

Assim, e estando em causa um prazo de caducidade de 5 anos, a liquidação e correspondente notificação ao sujeito passivo deveria ter ocorrido até 31-12-1998.

Ora, a declaração da Requerente de intenção de reinvestimento da mais-valia realizada em 1991, e a exclusão da sua tributação durante os dois anos posteriores, determinou que, em 1991, a Requerente não obtivesse lucro tributável, permitindo a dedução dos seus prejuízos aos lucros tributáveis de um ou mais dos cinco exercícios posteriores.

Assim, a Requerente optou por deduzir os prejuízos fiscais relativos ao exercício de 1991, no lucro tributável obtido em 1996, ou seja, no quinto e último ano em que tal dedução era possível.

Não obstante, tal como se veio a apurar em acção inspectiva realizada em 1997, a Requerente não reinvestiu, até 31-12-1993, a totalidade o valor de realização, contrariando assim o disposto no então artigo 44.º do CIRC. Tudo porque nos termos do disposto no artigo 44.º do CIRC em vigor à data, não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento, ao valor do IRC liquidado relativamente ao segundo exercício posterior ao da realização, seria de adicionar o IRC que deixou de ser liquidado em virtude da suspensão de tributação da mais-valia, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.

Dito de outro modo, perante a não concretização do reinvestimento, a Requerida deveria ter efectuado correcções ao IRC do exercício de 1993, ali adicionando o IRC que não havia sido liquidado em 1991. Liquidação essa que deveria ter sido realizada e notificada ao sujeito passivo no mesmo prazo de caducidade de 5 anos acima referido, ou seja, até 31-12-1998.

Sendo certo que a Requerente foi objecto de acção inspectiva em 1997, relativa aos exercícios de 1992 e 1993, cumpre agora apurar (i) se dali resultaram correcções à matéria tributável; (ii) se tais correcções se materializaram num acto tributário de liquidação; e (iii) se a Requerente dele foi notificada.

Das correcções à matéria tributável relativa ao exercício de 1993

Não é controvertido que em 1997 a Requerente foi objecto de uma acção inspectiva aos exercícios de 1992 e 1993, pelos serviços competentes da então DGCI.

E que em resultado dessa acção inspectiva foi levantado auto de notícia, em 16 de Junho de 1997, no qual se concluiu que “a sociedade em análise não reinvestiu até 31-12-1993, a totalidade do valor de realização” sendo o “valor de reinvestimento nos três exercícios foi de 96.606.925\$00”.

Mais concluiu aquele auto de notícia que o valor de realização não reinvestido perfazia o valor de 56.255.577\$00, nos termos do disposto no artigo 44.º, n.º 2, do CIRC em vigor à data.

O mesmo auto de notícia, a final, refere ainda que *“Deste modo, vai ser corrigido o valor dos prejuízos fiscais, nos termos do art. 46.º do CIRC, registando aquele uma redução de 56.255.577\$00”*.

Ora, tal como consta da factualidade assente, a Requerente nunca foi notificada do acto de liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1993, em resultado da referida acção inspectiva.

Não obstante, entende a Requerida, tal como refere no artigo 15.º da sua Resposta, que a *“Requerente foi notificada das correcções efectuadas relativamente aos exercícios de 1992 e 1993 através do referido auto de notícia e do relatório do procedimento de inspecção”*, e que, como não havia imposto a liquidar com relação àquele ano, somente havendo lugar à correcção dos prejuízos fiscais deduzidos, não teria de existir qualquer liquidação adicional de IRC para aquele ano.

Com efeito, a Requerida defende o entendimento segundo o qual *“a liquidação adicional será a que a Administração Fiscal emite, verificando que mercê de uma omissão, em acto anterior de liquidação foi definida uma prestação inferior à que seria devida nos termos da lei, assim fixando um quantitativo a crescer ao anteriormente fixado, em conformidade com o que resulta da lei”*.

Contudo, não assiste razão à Requerida.

De facto, a liquidação adicional, tal como o próprio nome indica, sucede a outros actos de liquidação administrativa – simples ou oficiosa – ou de autoliquidação, devendo ocorrer sempre que a Administração Tributária chegue à conclusão que o montante de imposto liquidado através das operações de liquidação administrativa, oficiosa ou de autoliquidação está errado, por ser inferior ou superior ao devido. O facto de ser nula a matéria colectável, ou de haver um prejuízo fiscal a deduzir e, por força disso, não se apurar imposto a pagar, não exime a Requerida de notificar o sujeito passivo das correcções efectuadas.

Com efeito, tal como *supra* se referiu, haverá lugar a liquidação adicional sempre que se apure a incorrecção do valor declarado pelo sujeito passivo, seja por ele ser superior ou inferior ao devido. Tanto assim o é que, como bem alega a Requerente, o artigo 111.º, n.º 6, do CIRC à data em vigor estabelecia que “os sujeitos passivos poderão reclamar ou impugnar a matéria tributável que for determinada e que não dê origem a liquidação de IRC”. A seguir-se o entendimento da Requerida, tal preceito ficaria vazio de sentido útil na medida em que a Administração Tributária apenas emitiria notificação adicional, e notificaria os sujeitos passivos quando das referidas correcções resultasse imposto a pagar.

Ora, tal como se refere em Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 09-02-2010, processo n.º 02859/09 (disponível em <http://www.dgsi.pt/>):

“- Tal é o que sucede, exactamente, com as situações de correcção da matéria colectável, por referência a exercícios em que não tenha sido apurado lucro tributável e, por isso, não tenha dado origem a qualquer liquidação, em que se não entende possível o operar tal correcção por forma reflectir-se em exercícios subsequentes, por efeitos do exercício do direito ao reporte de prejuízos, se tal correcção não fosse possível, por intempestividade, no caso de, ao invés, ter ocorrido um acto tributário de liquidação naquele referido exercício pretendido corrigir.

- Nestas situações entende-se que a AF, ainda que o exercício que pretenda corrigir não tenha dado origem a qualquer liquidação, não pode deixar de operar, sob pena de caducidade, essas mesmas correcções e notificá-las ao contribuinte, dentro do prazo do instituto em questão, prazo esse que, nos casos de reporte poderá ser igual ao do respectivo exercício.

- Há que não olvidar, igualmente, que, nos referidos casos de fixação da matéria colectável que não origine subsequente liquidação de tributo, como sempre foi entendido e hoje se encontra expressamente plasmado na lei (cfr. art.º 97.º/1/b, do CPPT), em excepção ao regime do princípio da impugnação unitária, o respectivo acto em que ela se consubstancie, configura um acto destacável para efeitos de impugnação judicial, por parte do contribuinte, em defesa dos seus direitos; E se tal acto é impugnável ele pressupõe, necessariamente a sua notificação, desde logo

para efeitos de aferição da tempestividade da utilização de tal meio processual, pelo que se não afigura que neste circunstancialismo, a AF possa, a todo o tempo, corrigir os resultados do exercício que não tenha dado origem à liquidação, em prejuízo, não só, da estabilização das relações jurídicas tributárias entre contribuinte e Fisco, mas mais do que isso, com eventual e desproporcionada inviabilização da defesa plena dos direitos do contribuinte.”

Deste modo, a Requerida deveria ter notificado a Requerente das correcções efectuadas no exercício de 1993 dentro do respectivo prazo de caducidade ainda que dessas correcções, por força de prejuízos dedutíveis de anos anteriores, não houvesse lugar à liquidação (a mais) de imposto.

Nem poderá aqui proceder a tese da equiparação do auto de notícia à notificação do acto de liquidação adicional de imposto.

Com efeito, tal como alega a Requerente, o auto de notícia e o acto de liquidação adicional de imposto produzem efeitos diferentes, um servindo de base ao procedimento de contra-ordenação, o outro sendo o acto através do qual a Administração Tributária fixa o quantitativo a acrescentar ou a subtrair ao montante inicialmente apurado, *in casu*, em sede de autoliquidação de imposto.

Do acto de liquidação adicional relativo ao exercício de 1996

Viu-se já que perante a não concretização do reinvestimento da mais-valia realizada em 1991 a Requerida deveria ter efectuado as correcções ao IRC relativo ao exercício de 1993, ali adicionando o IRC não liquidado em 1991.

E que essa liquidação deveria ter ocorrido, sob pena de caducidade, no prazo de 5 anos, ou seja, até 31-12-1998.

A Requerida alega, porém, que o facto gerador do imposto se consubstancia na dedução indevida de prejuízos ao lucro tributável e subsequente correcção, a qual ocorreu apenas no

ano de 1996, assim sustentando a legalidade do acto de liquidação adicional ora impugnado.

Contudo, não assiste razão à Requerida.

Por tudo o que se deixou escrito *supra*, o facto tributário consubstancia-se na tributação da mais-valia realizada, tendo a sua tributação ficado suspensa até 31-12-1993, por força do disposto no artigo 44.º do CIRC à data em vigor.

O facto tributário não se consubstancia, como a Requerida quer fazer crer, na dedução indevida de prejuízos ao lucro tributável. Aliás, para que a dedução de prejuízos ao lucro tributável apurado em 1996 seja considerada indevida, terá de verificar-se uma qualquer correcção no exercício cujos prejuízos se reportam.

Correcção essa que terá de ocorrer, sob pena de ilegalidade, dentro do prazo de caducidade legalmente previsto, devendo ser notificada ao sujeito passivo nesse mesmo prazo.

Com efeito,

- “1. A caducidade do direito à liquidação, prende-se com a necessidade de certeza de direitos e das relações jurídicas dentro de um prazo de tempo tido por adequado;*
- 2. Os fundamentos do instituto de caducidade, nas situações e[m] que esteja em causa a correcção da matéria colectável de um exercício que não tenha dado origem a qualquer liquidação, por forma a repercutir-se em posteriores exercícios, por efeito de reporte, apenas são alcançáveis na medida em que tal correcção fosse possível se, ao invés, o exercício a corrigir tivesse dado origem a um acto de liquidação.*
- 3. Não tendo o exercício a corrigir dado origem a qualquer liquidação, nem por isso a AT está dispensada de proceder às correcções e de as notificar ao contribuinte no prazo de caducidade, sob pena de estabilização da matéria colectável subjacente ao acto de liquidação.”*

Posição sufragada no já referido Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 09-02-2010, processo n.º 02859/09, que se subscreve.

Pelo exposto, o acto tributário de liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1996 – emitido em Abril de 1999 - é ilegal, porque reportando-se a correcções que deveriam ter sido efectuadas ao exercício de 1993, por força do não reinvestimento da mais-valia realizada em 1991, não foi emitido e notificado ao sujeito passivo dentro do prazo de caducidade de 5 anos, ou seja, até 31-12-1998.

Preterição de formalidade essencial – violação do direito de audição prévia

Tal como já anteriormente decidido em sede arbitral em sede do Processo n.º 91/2012-T: *“A procedência integral dos vícios de violação de lei prejudica o conhecimento dos vícios de forma e procedimentais, como decorre da ordem do conhecimento de vícios prevista no n.º 2 do artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”*.

Na verdade, o estabelecimento de uma ordem de conhecimento de vícios só se justifica pela eventual procedência dos vícios de conhecimento prioritários tornar desnecessário o conhecimento dos restantes, pois, se fosse sempre necessário conhecer todos os vícios seria irrelevante a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, procedendo o vício de violação de lei, por caducidade do direito de acção, fica prejudicado o conhecimento do vício de preterição de formalidade essencial por não ter sido conferido ao sujeito passivo o direito de audição prévia à liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1996.

V. DECISÃO

Termos em que se decide neste tribunal arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar a ilegalidade do acto tributário de liquidação adicional de IRC n.º..., referente

ao exercício de 1996;

c) Condenar a Administração Tributária ao pagamento dos juros de mora que sejam devidos caso tenha havido pagamento do imposto ou, alternativamente, ao pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida no caso de eventual processo de execução fiscal.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

16 de Setembro de 2016

A Árbitro

(Carla Castelo Trindade)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.